

**Karol Smoter**

Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy

ORCID: 0000-0003-4067-6614

karolsmo@ukw.edu.pl

## **Glosa aprobująca do wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 czerwca 2018 r. w sprawach II FSK 1525/16 i II FSK 1526/16<sup>1</sup>**

Jeżeli obdarowany zostanie obciążony obowiązkiem wykonania polecenia, to obciążenie to stanowi ciężar darowizny, jednak pod warunkiem, że polecenie zostanie wykonane. Ustawodawca nie wprowadził przy tym warunku, że beneficjentem polecenia może być jedynie osoba trzecia, ewentualnie darczyńca. (...) Wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku (zapisu) lub darowizny, odnosi się do wykonania polecenia („o ile polecenie zostało wykonane”) bez różnicowania na charakter i rodzaj tegoż polecenia.

### **Uwagi wprowadzające**

Komentowane rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>2</sup> porusza dyskusyjną materię dopuszczalności uznawania wykonanego polecenia darczyńcy za ciężar darowizny otrzymanych nieodpłatnie środków pieniężnych przez podatnika, co w konsekwencji skutkuje zmniejszeniem podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn. Nakreślone zagadnienie jest aktualne i doniosłe, a także rodzi implikacje nie tylko w aspekcie teoretycznym, lecz także w praktyce stosowania przepisów prawa podatkowego. W głosowanym orzeczeniu NSA uznał, że przepis art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>3</sup> należy wyklądać literalnie i zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, a zatem jeżeli obdarowany został obciążony poleceniem, a po-

<sup>1</sup> LEX nr 2535330.

<sup>2</sup> Dalej jako NSA.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813).

lecenie zostało wykonane, wówczas podstawa opodatkowania darowizny może być obniżona o wartość wykonanego polecenia jako pomniejszającego wartości nabytych w drodze darowizny rzeczy i praw majątkowych – i to niezależnie od tego, kto został beneficjentem polecenia. Innymi słowy, okoliczność, że wykonanie polecenia doprowadziło do przysporzenia u samego obdarowanego, jest prawnie indyferentna z punktu widzenia jego skuteczności i nie wyłącza zastosowania art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn. W tym miejscu należy uwypuklić, że komentowane orzeczenie dotyczy wyłącznie kwestii zagadnienia wykonania polecenia przez obdarowanego, którego beneficjentem jest on sam i dopuszczalności uznania, czy takie polecenie, wykonane „dla siebie”, może stanowić dla obdarowanego ciężar darowizny, prowadzący do obniżenia podstawy opodatkowania darowizny. Nie jest natomiast przedmiotem analizy ewentualność powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn z innego tytułu, w szczególności z tytułu polecenia. W stanie faktycznym sprawy treścią polecenia darczyńcy było przeznaczenie środków pieniężnych pochodzących z darowizny na spożytkowanie ich na cele mieszkaniowe przez obdarowaną. Wykonane w ten sposób przez obdarowaną polecenie w sensie ekonomicznym służyło *de facto* jej samej.

Rozważania nad trafnością komentowanego rozstrzygnięcia należy poprzedzić kilkoma uwagami wstępnymi. Zgodnie z treścią art. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, podatkowi temu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem m.in. darowizny. Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 2 powołanej ustawy, jeżeli spadkobierca, obdarowany lub osoba, na której rzecz został uczyniony zapis zwykły lub windykacyjny, zostali obciążeni obowiązkiem wykonania polecenia lub zapisu zwykłego, wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku, darowizny, zapisu zwykłego lub windykacyjnego, a w przypadku polecenia, o ile zostało wykonane.

Dyskusyjna na kanwie głosowanego orzeczenia jest kwestia, czy wykonane polecenie stanowi ciężar darowizny w każdych okolicznościach, bez względu na jego skutki ekonomiczne, tj. w oderwaniu do skutku w postaci uszczuplenia majątku u samego obdarowanego (tj. podatnika). Obrazując powyższe, dotyczy to sytuacji, w której darczyńca włożył na obdarowanego polecenie, aby ten otrzymane na podstawie umowy darowizny środki pieniężne przeznaczył na własne potrzeby, tytułem przykładu, na budowę domu dla siebie. W tymże ujęciu obdarowany jest równocześnie beneficjentem polecenia. W następstwie wykonania polecenia zgodnie z wolą darczyńcy, a więc „dla siebie”, kierując się literalnym brzmieniem art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, będzie miał on prawo do pomniejszenia wartości otrzymanych w darowiznie środków pieniężnych, doprowadzając do zmniejszenia, a niekiedy nawet

do wyeliminowania podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn, mimo że *de facto* wykonanie polecenia nie uszczupliło jego majątku<sup>4</sup>.

W efekcie podatnicy skłonni byli powoływać się na wykonanie polecenia darczyńcy „dla siebie” z zamiarem uniknięcia niekorzystnych konsekwencji podatkowych wynikających m.in. z uchybienia terminowi do złożenia deklaracji SD-Z2 i utraty zwolnienia podatkowego w związku z przynależnością tzw. zerowej grupy podatkowej. Zarówno interpretacje przepisów prawa podatkowego, jak też praktyka organów podatkowych i poglądy wojewódzkich sądów administracyjnych nie pozostawiały wątpliwości w kwestii wykładni przepisu art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn. W prezentowanym ujęciu wykonane polecenie darczyńcy mogłoby prowadzić do zmniejszenia podstawy opodatkowania wyłącznie wówczas, gdyby wiodło ono do rzeczywistego, tj. realnego ekonomicznie uszczuplenia majątku samego obdarowanego. *A contrario*, gdy podatnik zgodnie z poleceniem „zużył” otrzymane w darowiźnie środki pieniężne na własne potrzeby, wówczas nie mógł on pomniejszyć wartości darowizny o wartość włożonego nań polecenia. Upredzając dalszy tok rozważań, z takim poglądem nie zgodził się NSA w komentowanym orzeczeniu.

## Treść i istota rozstrzygnięcia NSA

Rozważania nad trafnością rozstrzygnięcia NSA poprzedzić należy ustaleniem znaczenia pojęć „darowizna” i „polecenie”. Oba te terminy nie są zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego i zasadne wydaje się odwołanie do ich rozumienia na gruncie cywilistyki<sup>5</sup>.

W prawie cywilnym darowizna jest nazwaną umową nieodpłatną, na mocy której darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Zawarcie umowy następuje *donandi causa*, zaś przysporzenie otrzymywane przez obdarowanego jest wyrazem aktu szczodrobliwości darczyńcy. Nieodpłatnego charakteru darowizny nie pozbawia okoliczność, że przyczyną dla jej uczynienia jest chęć okazania wdzięczności za okazaną przez obdarowanego życzliwość. Nie eliminuje jej też, kiedy dar-

---

<sup>4</sup> W efekcie, organy podatkowe kwestionowały korzystną dla podatników linię interpretacyjną, zgodnie z którą zużycie środków pieniężnych pochodzących z polecenia darczyńcy przez samego obdarowanego miało stanowić dla niego ciężar darowizny. Skutkiem takiej wykładni byłoby stworzenie możliwości do obchodzenia przepisów o podatku od spadków i darowizn i unikania opodatkowania tym podatkiem. Tymczasem w ostatnich latach blisko 90% dochodów budżetu państwa stanowiły podatki, zob. O. Nieczepa, J. Orłowski, *Penalizacja fałszerstwa faktur*, „Studia Prawnoustrojowe” 2018, nr 41, s. 41, zaś podobną rolę dla budżetów gminnych odgrywają podatki samorządowe, w tym podatek od spadków i darowizn.

<sup>5</sup> Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 402–404.

czyńca ma prawo spodziewać się wdzięczności obdarowanego w przyszłości, noszącej znamiona właśnie szeroko rozumianej życzliwości<sup>6</sup>.

W kontekście omawianej problematyki istotne jest, że nałożenie na obdarowanego obowiązku spełnienia oznaczonego świadczenia, tj. obciążenie darowizny poleceniem<sup>7</sup>, nie wpływa na to, iż darowizna staje się umową odpłatną. Bezpłatności świadczenia darczyńcy nie przekreśla fakt, że „darczyńca włożył na obdarowanego” uzgodniony przez strony obowiązek jako polecenie oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc przy tym nikogo wierzycielem<sup>8</sup>. Co istotne, treścią polecenia może być korzyść zarówno dla darczyńcy, dla interesu społecznego, dla innej osoby lub osób czy też, co istotne w analizowanej kwestii, także dla obdarowanego<sup>9</sup>. Podstawą opodatkowania w podatku od spadków i darowizn jest jedynie „czysta” wartość darowizny, tj. pomniejszona o wartość polecenia. Podstawę opodatkowania z tytułu darowizny stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość).

W głosowanym NSA słusznie rozstrzygnął, że każde wykonane polecenie darczyńcy przez podatnika od spadków i darowizn zawsze będzie stanowić ciężar darowizny, o którym mowa w art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn. W konsekwencji wszelkie wykonane polecenia prowadzić będą do obniżenia podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn. W skrajnych, a co istotniejsze – wcale nieodosobnionych przypadkach, może prowadzić to do wyeliminowania obciążenia podatkowego w ogóle.

## Analiza rozstrzygnięcia NSA

Pogląd NSA uznać należy za prawidłowy, zaś przytoczone na jego poparcie argumenty za trafne i przekonujące. Tenże sąd słusznie zwrócił uwagę, że ustawodawca nie wprowadził rozróżnienia konsekwencji prawnych wykonania polecenia darczyńcy w zależności od tego, czy uszczupla ono majątek obdarowanego, czy też nie prowadzi do takiego skutku. *Lege non distinguente*, rozróżnienia takiego nie wolno wprowadzać interpretatorowi.

Swoje rozważania NSA prawidłowo rozpoczął od przytoczenia treści art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmio-

<sup>6</sup> L. Stecki, [w:] J. Winiarz (red.), *Kodeks cywilny z komentarzem*, t. 2, Warszawa 1989, s. 799.

<sup>7</sup> Zob. wyrok SN z 20 października 2006 r., sygn. akt IV CSK 172/06, LEX 5644788.

<sup>8</sup> B. Lackoroński, [w:], K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, Warszawa 2016, komentarz do art. 888, pkt 17; J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 5, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, Warszawa 2017, s. 597, 641.

<sup>9</sup> S. Babiarsz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019, s. 372.

tów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Przepis ten stanowi uzupełnienie i konkretyzację unormowania z art. 84 Konstytucji, statuującego granicę władztwa daninowego państwa oraz ustanawiającego zasadę *nullum tributum sine lege*. Dlatego nieodłączną właściwością podatku jako jednego z rodzajów daniny publicznej jest konieczność jego ustanowienia w ustawie podatkowej<sup>10</sup>. Omawiany przepis formułuje nie tylko nakaz ustawowego nakładania obciążeń podatkowych w polskim systemie prawa, lecz ponadto zakłada, że wszystkie obligatoryjne elementy konstrukcji podatku powinny być określone aktami rangi ustawowej. W kontekście analizowanej materii dotyczy to w szczególności przedmiotu podatku i podstawy opodatkowania. Toteż powstanie obowiązku podatkowego jest nieodłącznie związane z istnieniem przepisu ustawy podatkowej, który ów obowiązek wprowadza, zaś obowiązku podatkowego się nie domniemywa<sup>11</sup>.

NSA przy rozstrzygnięciu nakreślonego sporu prawnego prawidłowo odwołał się do dorobku cywilistyki i orzeczeń Sądu Najwyższego<sup>12</sup> w zakresie analizy istoty i charakteru prawnego polecenia darczyńcy. W tymże kontekście istotną uwagą jest, że adresatem polecenia, czyli osobą, na rzecz której obdarowany ma podjąć określone działanie, może być nie tylko osoba trzecia, lecz także on sam. W tej sytuacji to obdarowany odniesie z tytułu wykonania polecenia korzyść majątkową lub osobistą<sup>13</sup>. Prawo wprost dopuszcza taką ewentualność. Uczynienie obdarowanego beneficjentem, wbrew stanowisku organów podatkowych, nie zmienia charakteru takiego obowiązku, gdyż nie powoduje utraty bytu prawnego polecenia w rozumieniu art. 893 k.c. Toteż w procesie wykładni art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn brać należy pod uwagę znaczenie terminu „polecenie”, nadane mu w prawie cywilnym. Nie uchybia to w żaden sposób zasadzie autonomii przepisów prawa podatkowego, albowiem w przepisach tych próżno doszukać się definicji legalnej terminów „darowizna” czy „polecenie”. Nie może ulegać żadnej wątpliwości, że prawo cywilne stanowi punkt wyjścia dla regulacji podatkowych z uwagi na to, że wprowadza podstawowe definicje i normy, a przede wszystkim dostarcza faktów poprzez czynności prawne które podlegają opodatkowaniu<sup>14</sup>. W ocenie NSA nie może budzić jakichkolwiek wątpliwości, że darczyńca jest władny w umowie darowizny obciążyć obdarowanego obowiązkiem spełnienia polecenia. Co istotne, polecenie może być nałożone na obdarowanego tak po zawarciu umowy darowizny, jak i po jej wykonaniu. Okoliczność powyższa nie ma

<sup>10</sup> A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), op. cit., s. 43.

<sup>11</sup> Por. wyrok NSA z 19 marca 2015 r., sygn. akt I GSK 1987/13, LEX nr 1794596.

<sup>12</sup> Por. wyrok SN z 20 października 2006 r., sygn. akt IV CSK 172/06, LEX 5644788.

<sup>13</sup> Por. S. Dmowski, [w:] G. Bieniek (red.), *Komentarz do kodeksu cywilnego Ks. 3. Zobowiązania*, t. 2, Warszawa 2009, s. 529, 531.

<sup>14</sup> Tak słusznie E. Lewandowska, *Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenia na rzecz organu podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 28, s. 201.

jednak istotnego znaczenia dla oceny ważności i skuteczności polecenia. Ważność polecenia oceniać należy w kontekście ważności samej umowy darowizny, nie zaś tego, czy powoduje ono skutek w postaci rzeczywistego uszczuplenia majątku obdarowanego. Wreszcie, polecenie może mieć na celu korzyść zarówno darczyńcy, jak i obdarowanego, osoby trzeciej czy też społeczeństwa. W kontekście poczynionych uwag, NSA doszedł do słusznego wniosku, że prawo podatkowe nie może nadawać terminowi „polecenie” odmiennego aniżeli w prawie cywilnym profiskalnego znaczenia.

Analiza treści przepisu art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn prowadzi do wniosku, że jeżeli obdarowany zostanie obciążony obowiązkiem polecenia, to wykonanie takiego obciążenia będzie zawsze stanowić ciężar darowizny. Jedynym warunkiem, który przewiduje ustawa jest wymóg, aby polecenie zostało wykonane. Ustawodawca nie wprowadził przy tym żadnego dodatkowego warunku czy przesłanki, od których zaistnienia uzależnił prawną skuteczność polecenia darczyńcy. Przede wszystkim próżno doszukać się w ustawie podatkowej warunku, że beneficjentem polecenia może być jedynie osoba trzecia, ewentualnie darczyńca. Idąc dalej tym tokiem rozumowania, *lege non distinguente* przepis ten ma zastosowanie również w sytuacji, w której beneficjentem polecenia jest sam obdarowany. Co więcej, prawo cywilne przewiduje jednorodny charakter instytucji polecenia. Tym samym nie wyodrębnia się różnego rodzaju „poleceń” w zależności od skutków, które wywołują i od tego, kto miałby być ich beneficjentem.

Rację ma także NSA przy odwołaniu się do zasad techniki prawodawczej. Jedną z nich zakłada, że jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w ramach tego aktu nie należy posługiwać się tym określeniem w odmiennym znaczeniu. Jeżeli zaś wyjątkowo zachodzi taka konieczność, należy wyraźnie podać inne znaczenie danego określenia i ustalić. Dlatego też w pełni zgodzić się należy z zapatrywaniem NSA, że nie można w prawie podatkowym instytucji prawa cywilnego wykładać w sprzeczności do utrwalonej w tej gałęzi prawa ich wykładni, skoro przepisu prawa podatkowego nie nakazują odmiennego definiowania takich pojęć. Warto zauważyć, że w prawie podatkowym znane są przypadki odmiennego definiowania pojęć charakterystycznych innym gałęziom prawa. Tytułem przykładu powołać można w tym kontekście terminy „budynek” czy „budowla”. W omawianym przypadku ustawodawca nie uregulował odmiennie w prawie podatkowym pojęć „darowizna” i „polecenie”.

W tym miejscu nawiązać należy do założenia racjonalności prawodawcy. Racjonalny prawodawca to taki, który nie stanowi norm przypadkowych, norm ze sobą sprzecznych, a także zbędnych. Toteż skoro w ustawie podatkowej nie odnajdujemy definicji legalnej terminu „polecenie darczyńcy”, oznacza to, że taka właśnie była wola ustawodawcy. Postulat racjonalności prawodawcy nakazuje uznać, iż jest to celowe, a nie przypadkowe działanie. Dlatego też

terminy „darowizna” i „polecenie”, którymi posługuje się ustawodawca podatkowy, mają takie same znaczenie, jakie nadane im zostało w prawie cywilnym. Stąd też, jeżeli w prawie cywilnym skuteczność wykonanego polecenia darczyńcy nie jest uzależniona od tego, kto stał się jego beneficjentem, to w identyczny sposób należy rozumieć termin „polecenie” w prawie podatkowym.

Słuszny jest także argument NSA, że w kontekście wykładni terminu „polecenie darczyńcy” nie powinno odwoływać się do wykładni celowościowej i woli ustawodawcy podatkowego. Przede wszystkim poza sporem pozostaje kwestia, że podstawową metodą wykładni przepisów prawa podatkowego jest wykładnia językowa. Nie może ulegać wątpliwości, że przy interpretacji treści przepisu art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn należy kierować się jego językową, literalną wykładnią. W tym kontekście ustawa stanowi wprost, że wartość obciążenia z tytułu polecenia stanowi ciężar darowizny. Takie sformułowanie ustawodawcy jest jasne, oczywiste i bezwarunkowe. W szczególności jakakolwiek wykładnia rozszerzająca będzie sprzeczna z ustalonymi regułami wykładni przepisów prawa podatkowego i prowadzić będzie do niezgodnego z prawem skutku *in dubio pro fisco*. Dlatego też interpretowany przepis należy rozumieć w taki sposób, jaki wynika z jego literalnego brzmienia. W prawie podatkowym jedynie wyjątkowo i posiłkowo mogą znaleźć zastosowanie pozajęzykowe metody wykładni. W żadnym wypadku nie mogą one jednak prowadzić do ograniczania praw podatnika, naruszać zasady pewności prawa i podważać zaufania dłużników podatkowych do państwa i stanowionego przez jego organy ustawodawstwa.

## Wnioski

W tym kontekście powyższe rozstrzygnięcie NSA uznać należy za w pełni słuszne i odpowiadające prawu. Sąd ten prawidłowo zakwestionował podejście, zgodnie z którym jeżeli prawodawca podatkowy nie uregulował instytucji darowizny ani polecenia w sposób odmienny aniżeli ma to miejsce w nauce prawa cywilnego, interpretatorowi podatkowemu nie wolno *per analogiam* wprowadzać dodatkowych – nieuregulowanych normatywnie warunków dla skuteczności polecenia. Zakaz wykładni rozszerzającej, wywodzący się z normy określonej w art. 217 Konstytucji RP, implikuje konieczność ścisłej, literalnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn. Fakt, że ustawodawca podatkowy milczy w kontekście uzależnienia skutków podatkowych określonego stanu faktycznego, bez względu na to, czy jest to działanie zamierzone, czy wynika z błędu legislacyjnego, prowadzić będzie zawsze do powstania obszaru wolnego od opodatkowania, zamiast tworzyć lukę prawną podlegającą

cą analogii<sup>15</sup>. W tym kontekście jedyną słuszną metodą wykładni, prowadzącą do rezultatów zgodnych z prawem, jest wykładnia językowa (literalna, gramatyczna). W wyniku jej zastosowania uprawniony jest wniosek, że obciążenie obowiązkiem odnosi się do samego faktu wykonania polecenia, bez różnicowania na charakter i rodzaj tegoż polecenia. Dlatego też owo obciążenie nie musi skutkować ekonomicznym uszczupleniem majątku obdarowanego.

Praktyczną implikacją zajęcia tegoż prawidłowego stanowiska przez NSA jest możliwość wystąpienia sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe po stronie obdarowanego nie powstanie. Efekt taki nastąpi, gdy całość otrzymanej darowizny, zgodnie z poleceniem darczyńcy, przeznaczona zostanie przez obdarowanego na cel określony w poleceniu z korzyścią dla siebie. Mimo daleko idących konsekwencji, rozstrzygnięcia NSA należy zaaprobować i uznać jako odpowiadające prawu i ustalonym prawidłom jego wykładni. Nie zmienia to jednak faktu, że na kanwie poczynionych rozważań do pomyślenia są inne możliwe aspekty zaistniałego stanu faktycznego w kontekście ewentualności powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku od spadków i darowizn z innego tytułu – przede wszystkim tytułem polecenia. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od spadków i darowizn, obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu z polecenia darczyńcy – z chwilą wykonania polecenia. Tylko na marginesie wspomnieć trzeba, że opodatkowanie polecenia w takiej sytuacji nie jest wcale oczywiste. Zgodnie z treścią art. 5 ustawy o podatku od spadków i darowizn, obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych. Tymczasem w stanie faktycznym, będącym przedmiotem glosy, obdarowany nabywa środki pieniężne nie tytułem polecenia, lecz darowizny. W wykonaniu polecenia dokonuje ich zbycia, tj. przeznaczenia na własne cele mieszkaniowe. Natomiast nabywając nieruchomości, obdarowany nabywa ją nie tytułem polecenia czy darowizny, lecz na podstawie zawieranej ze sprzedawcą innej umowy cywilnoprawnej, tj. umowy sprzedaży.

## Wykaz literatury

- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Dmowski S., [w:] G. Bieniek (red.), *Komentarz do kodeksu cywilnego Ks. 3. Zobowiązania*, t. 2, Warszawa 2009.
- Gudowski J. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 5, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, Warszawa 2017.

<sup>15</sup> Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 170; na temat analogii w prawie podatkowym por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 539.

- Lackoroński B., [w:] K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, Warszawa 2016.
- Lewandowska E., *Uniwersalizm instytucji bezpodstawnego wzbogacenia a nienależne świadczenia na rzecz organu podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2015, nr 28.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Nieczepa O., Orłowski J., *Penalizacja fałszerstwa faktur*, „Studia Prawnoustrojowe” 2018, nr 41.
- Nita A., *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Stecki L., [w:] J. Winiarz (red.), *Kodeks cywilny z komentarzem*, t. 2, Warszawa 1989.

## Summary

### Approving gloss to the decision of the Chief Administrative Court of 27 June 2018 (II FSK 1525/16 and 1526/16)

**Key words:** inheritance and donation tax, donor order, donation, the burden of donation, the autonomy of tax law.

The gloss focuses on the issue resulting from the ruling of the Chief Administrative Court relating to the legal effects of the donor's order in the context of reducing the value of the donation, and thus the tax base in the light of the provisions of the inheritance and donation tax Statute. According to the content of art. 7 paragraph 2 of the Act on inheritance and donation tax, if the recipient has been charged with the obligation to comply with the order, the value of the charge is a burden, if it has been carried out. According to the position of tax authorities and administrative courts of lower instances, the donor's order reduces the tax base only if the obligation to perform it in the economic sense imposes a charge on the recipient, leading to the depletion of his property. A different position was taken by the Chief Administrative Court, which ruled that each donor's order which is carried out, constitutes a burden of donation, regardless of whether the donor charged with it is also its beneficiary. According to the Chief Administrative Court, each order of donor, which is carried out, constitutes a burden of donation. This view follows from the idea, that it is unacceptable to apply an expanding interpretation of tax law provisions and to fulfil the gap in tax law in such a way that the interpreter introduces an additional condition, the fulfilment of which makes it possible to reduce the value of the donation by the burden of the instruction carried out. It is therefore unacceptable to differentiate the legal nature of the order due to who is its beneficiary.

